

## **Improve the Quality of Financial Accounting Information by Strengthening Financial Independence**

**Seyed Hossein Ahmadi Langari**

Department of Accounting, Gorgan branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran.

Hosseinahmadi2000@yahoo.com

### **Abstract:**

The aim of this study was to investigate the effect of financial independence on the quality of financial accounting information of government organizations and how it affects the elements of accounting information systems. To determine the relationships between the research variables, 11 hypotheses were developed. After distributing the questionnaire among senior and middle managers of government organizations, 108 respondents completed it between April and May 2022. The questionnaires were then analyzed using SmartPLS software. The results of testing the hypotheses showed that there was no significant relationship between the availability and performance of software and the availability and performance of the communication network to improve the quality of financial accounting information and these hypotheses were rejected but there was a significant relationship between the level of financial independence, support The senior managers, the quality of financial accounting information, availability and hardware devices, senior accountant knowledge in improving the quality of financial accounting information were proven and these hypotheses were confirmed.

**Keywords:** quality, financial accounting information, financial independence.

تاریخ دریافت مقاله:

۱۴۰۱/۰۲/۲۷

تاریخ پذیرش مقاله:

۱۴۰۱/۰۳/۲۳

## بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری مالی از طریق تقویت استقلال مالی

سید حسین احمدی لنگری

گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران.

Hosseinahmadi2000@yahoo.com

### چکیده

باهدف بررسی تأثیر استقلال مالی بر کیفیت اطلاعات حسابداری مالی سازمان‌های دولتی و چگونگی اثر آن بر عناصر دستگاه‌های اطلاعات حسابداری مطالعه حاضر انجام شد. جهت تعیین روابط بین متغیرهای پژوهش ۱۱ فرضیه تدوین گردید، پس از توزیع پرسشنامه بین مدیران ارشد و میانی سازمان‌های دولتی، ۱۰۸ پاسخ‌دهنده در فاصله زمانی فروردین تا اردیبهشت‌ماه ۱۴۰۱ آن را تکمیل نمودند. سپس پرسشنامه‌ها با استفاده از نرم‌افزار SmartPLS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان داد که رابطه معنادار بین در دسترس بودن و عملکرد نرم‌افزار و در دسترس بودن و عملکرد شبکه ارتباطی جهت بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری مالی وجود نداشته و این فرضیه‌ها رد شدند اما وجود رابطه معنادار بین سطح استقلال مالی، حمایت‌های مدیران ارشد، کیفیت اطلاعات حسابداری مالی، در دسترس بودن و دستگاه‌های سخت‌افزاری، دانش حسابداری ارشد در بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری مالی اثبات و این فرضیه‌ها تأیید شدند.

واژه‌های کلیدی: کیفیت، اطلاعات حسابداری مالی، استقلال مالی.

## ۱. مقدمه

در بخش عمومی، کیفیت اطلاعات حسابداری بر توسعه اقتصاد ملی تأثیر می‌گذارد و اعتماد شهروندان را افزایش می‌دهد (بشی و کاور، ۲۰۲۰). دلایل زیادی برای این ادعا وجود دارد. اولاً، سازمان‌های عمومی از بودجه دولتی برای مدیریت یا ارائه خدمات عمومی به جامعه استفاده می‌کنند، بنابراین دولت، شهروندان و سرمایه‌گذاران حق دارند با تجزیه و تحلیل اطلاعات حسابداری باکیفیت، کنترل کنند که آیا این نهادها از بودجه دولتی به درستی و مؤثر استفاده می‌کنند یا خیر (باکار و همکاران، ۲۰۱۱). بر این اساس دولت می‌تواند منابع ملی را به طور مؤثر تخصیص دهد. دوم، سازمان‌های دولتی می‌توانند پاسخگویی و شفافیت خود را با ارائه اطلاعات حسابداری باکیفیت نشان دهند که تأثیر بسزایی در کاهش فساد در بخش عمومی و افزایش اعتماد شهروندان به بخش عمومی دارد (بشی و کاور، ۲۰۲۰). سوم، افراد از این اطلاعات برای نظارت بر فعالیت‌های بخش عمومی استفاده می‌کنند و از این طریق این سازمان‌ها را نسبت به مسئولیت‌های خود پاسخگوتر می‌کنند. این امر کیفیت خدمات عمومی را بهبود می‌بخشد (روشا و همکاران، ۲۰۰۸). در نهایت، ارائه اطلاعات حسابداری باکیفیت به عنوان یک استراتژی ملی خوب برای جذب سرمایه‌گذاری داخلی و بین‌المللی، حمایت مالی، کمک مالی با توجه به روند ادغام اقتصادی قوی کنونی جهان در نظر گرفته می‌شود (کرونل، ۲۰۰۱). با این حال، کیفیت اطلاعات حسابداری سازمان‌های دولتی، به ویژه در کشورهای در حال توسعه، ضعیف است (سوسانتو، ۲۰۱۷).

کیفیت اطلاعات حسابداری توسط یک سیستم اطلاعات حسابداری مؤثر و باکیفیت ایجاد می‌شود (فیتزیوس، ۲۰۱۶). چندین اثر قابل توجه قبلی در ادبیات مربوطه نیز مشخص می‌کنند که یک رابطه قوی بین این دو متغیر وجود دارد (به عنوان مثال کانگریه، ۲۰۱۶). کاربران اطلاعات حسابداری بر این باورند که سیستم اطلاعات حسابداری باکیفیت بر کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر می‌گذارد و در نتیجه سودآوری و کارایی مدیریتی واحدهای تجاری را به میزان قابل توجهی بهبود می‌بخشد (کانگریه، ۲۰۱۶). با این حال، مقالات مختلف حاکی از آن است که سیستم اطلاعات حسابداری برای

هیچ واحد تجاری به‌خودی‌خود وجود ندارد، بنابراین مطالعه تعدادی از عوامل کلیدی مرتبط با موفقیت این سیستم مورد توجه محققین است (مکونیا و همکاران، ۲۰۱۸). مکونیا و همکاران (۲۰۱۸) و سوزانتو (۲۰۱۷)، بر اساس تئوری احتمالی، ادعا می‌کنند که طراحی سیستم اطلاعات حسابداری به‌طور قابل‌توجهی به عوامل داخلی سازمان بستگی دارد. دستگاه‌های اطلاعات حسابداری مجموعه‌ای از منابع شامل انسان و تجهیزات هستند که برای تبدیل داده‌های مالی و غیرمالی به اطلاعات حسابداری با یکدیگر تعامل دارند (فیتزیوس، ۲۰۱۶). همان‌طور که می‌دانیم، اگرچه صورت‌های مالی مطابق با استانداردها و مقررات نمایش و افشا می‌شود، کیفیت اطلاعات حسابداری تحت تأثیر عوامل زیرساختی، دانش مدیران، حسابداری و حمایت رهبری (مدیران ارشد) است. تلاش برای تهیه صورت‌های مالی بدون صلاحیت ممکن است نیاز به حمایت رهبری (مدیران ارشد) سازمان‌های عمومی داشته باشد (فیتزیوس، ۲۰۱۶). فیتزیوس (۲۰۱۶)، علاوه بر این، کشف کرد که چه عواملی بر کیفیت سیستم اطلاعات حسابداری تأثیر می‌گذارد، بر کیفیت اطلاعات حسابداری نیز تأثیر دارد. داو و فان (۲۰۱۵) و تو (۲۰۱۷) برخی از عوامل ضروری مانند نتایج فوق را بررسی کردند. در شرایط اخیر، دولت‌های بسیاری از کشورها در اصلاحات بخش عمومی، به‌ویژه ترویج خصوصی‌سازی بخش عمومی از طریق بهبود مکانیسم استقلال مالی مشارکت می‌کنند. استقلال مالی به سازمان‌های دولتی کمک می‌کند تا کیفیت خدمات عمومی، مسئولیت مالی و پایداری را بهبود بخشند (هارتلی و همکاران، ۲۰۱۵). بسیاری از مطالعات در سراسر جهان به نقش خودمختاری در بخش عمومی در زمینه پاسخگویی توجه ویژه‌ای دارند (هان و هونگ، ۲۰۱۹؛ نورگلیوا و همکاران، ۲۰۱۸). مطالعات متعدد نشان می‌دهد که میزان استقلال نهادهای عمومی تأثیر مهمی بر پاسخگویی کارکنان عمومی بر عملکرد سازمانی دارد و همچنین می‌تواند تغییرات عمده‌ای در اجرای مسئولیت‌پذیری ایجاد کند که یکی از مهم‌ترین اصلاحات متمرکز در سازمان‌های دولتی است. (هان و هونگ، ۲۰۱۹). همان‌طور که ذکر شد، رهبری سازمان‌های دولتی نقش کلیدی در ارائه اطلاعات حسابداری باکیفیت دارد.

این امر با تعهد آن‌ها به حمایت از منابع انسانی و مالی لازم برای ایجاد دستگاه‌های اطلاعات حسابداری مناسب تسهیل می‌شود (کرونل، ۲۰۰۱). تحقیقات هال و همکاران (۲۰۰۳) نشان می‌دهد که وقتی سطح استقلال مالی بالاتر است، رهبری عمومی آزادی بیشتری برای مدیریت برای دستیابی به نتیجه دلخواه دارند و در مقابل، مسئولیت‌پذیری بیشتری برای عملکرد خود دارند. بنابراین بین استقلال مالی، رهبری و کیفیت اطلاعات حسابداری مالی رابطه وجود دارد. با این حال، این مهم مورد توجه محققان قرار نگرفته است و به نظر می‌رسد مطالعه تجربی در مورد این موضوع (تاکنون) در ایران انجام نشده است. بر اساس شکاف تحقیقاتی شناسایی شده، لازم است بررسی شود که آیا روابطی بین استقلال مالی، عوامل کلیدی سیستم اطلاعات حسابداری و کیفیت اطلاعات حسابداری در زمینه بخش عمومی ایران وجود دارد یا خیر.

## ۲. چارچوب نظری

### ۱،۲. کیفیت اطلاعات حسابداری مالی

در بخش عمومی، روابط پیچیده‌ای بین دولت، کمک‌کنندگان، رهبری و شهروندان وجود دارد. مردم مستقیماً از خدمات عمومی سود می‌برند در حالی که رهبری عمومی دائماً به دنبال به حداکثر رساندن منافع خود هستند، نه منافع مردم (گیلامون و همکاران، ۲۰۱۱). بنابراین، برای به حداقل رساندن اطلاعات نامتقارن، رهبری عمومی مسئول سیگنال دهی و ارائه اطلاعات حسابداری مفید به کاربران مربوطه با انتشار اطلاعات حسابداری مالی با کیفیت است. کاربران مربوطه می‌توانند اثربخشی و کارایی تصمیمات رهبری در استفاده از منابع عمومی را از طریق این اطلاعات ارزیابی کنند. با این حال، کیفیت اطلاعات حسابداری مالی یک مفهوم پیچیده است. بنابراین، تعریف و اندازه‌گیری آن ساده نیست (کومالا، ۲۰۱۲). تاکنون معیارهای سنجش کیفیت اطلاعات حسابداری مالی مورد توافق قرار نگرفته است. به دلیل تأثیر عمده یا غیرعمده افراد یا عوامل دیگر، می‌توان آن را نادرست معرفی کرد، بنابراین کیفیت اطلاعات حسابداری مالی اغلب ذهنی در نظر گرفته می‌شود و از دیدگاه‌های مختلف کاربران مورد قضاوت قرار می‌گیرد. اگرچه مفهوم کیفیت اطلاعات حسابداری

مالی کاملاً متنوع است و از دیدگاه‌های مختلف سنجیده می‌شود، معیارهای بسیاری وجود دارد که در بین دیدگاه‌ها همپوشانی دارند. آغاز پژوهش‌های مرتبط با سیستم اطلاعاتی یکپارچه به دهه ۱۹۹۰ برمی‌گردد. در اکثریت این پژوهش‌ها نحوه تأثیرگذاری سیستم اطلاعاتی یکپارچه برحسب واکنش بازار سهام و عملکرد سازمانی مورد مطالعه بررسی قرار گرفت (آجت و همکاران، ۲۰۱۴). الزامات کلی کیفیت اطلاعات حسابداری مالی در مطالعه لی و همکاران (۲۰۰۲) شناسایی شده است. این‌ها به‌طور کامل معیارهای کیفیت اطلاعات حسابداری مالی را که در مطالعات قبلی ثبت شده و بعداً تأیید شد، پوشش می‌دهند. لی و همکاران (۲۰۰۲)، بر اساس بررسی بسیاری از مطالعات قبلی، کیفیت اطلاعات را به چهار ویژگی تعمیم می‌دهد: ماهیت ذاتی اطلاعات، زمینه اطلاعات، شکل اطلاعات و دسترسی به اطلاعات و به دنبال این طبقه‌بندی، ۱۵ معیار برای کیفیت اطلاعات شناسایی شده است.

## ۲،۲ سطح استقلال مالی

هان و هونگ (۲۰۱۹، ص ۴) استقلال را به‌عنوان "آزادی کارکنان عمومی برای مدیریت و دستیابی به نتایج مطلوب" تعریف می‌کنند. سازمان‌های دولتی در مقایسه با بخش خصوصی و همچنین سازمان‌های دولتی در سراسر جهان دارای ویژگی‌های منحصربه‌فرد زیادی هستند. این تفاوت به دلیل مقررات مربوط به ساختار سازمانی عمومی و سازوکارهای مدیریت مالی است. سطوح استقلال مالی سازمان‌های دولتی به چهار دسته طبقه‌بندی می‌شوند. در سال‌های اخیر، هم نظریه‌های اقتضایی و هم تئوری‌های نهادی مکرراً توسط محققان مختلفی که عوامل داخلی و خارجی را تعیین می‌کنند، تغییرات و اصلاحات اتخاذ شده در سازمان‌های عمومی را بررسی می‌کنند (نوگیرا و خورخه، ۲۰۱۶). به‌طور دقیق‌تر، تئوری‌های ذکر شده در بالا و ادبیات سنتی در مورد حسابداری بخش دولتی پشتیبانی می‌کنند که فشارهای نهادی و قانونی، یعنی سیاست استقلال مالی، می‌تواند نقش برجسته‌ای در تغییرات سیستم حسابداری عمومی و مدیریت داشته باشد و از این‌رو بر کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر بگذارد (نوگیرا و خورخه، ۲۰۱۶). هنگامی که یک سازمان دولتی سطح بالایی از استقلال مالی را دارد، دامنه عملیاتی آن اغلب بزرگ‌تر است و از ظرفیت مالی بهتری برخوردار است. در نتیجه، با

جمعیت متنوع فزاینده‌ای از کاربران احتمالی اطلاعات مالی مواجه است و فشار بیشتری برای افشا و پاسخگویی به صورت‌های مالی خود دارد (گیلامون و همکاران، ۲۰۱۱). تئوری نهادی همچنین حمایت می‌کند که یک سازمان در صورتی مشروعیت پیدا می‌کند که با انتظارات جامعه منطبق باشد، یعنی نیاز به افشای اطلاعات حسابداری باکیفیت بدون در نظر گرفتن منافع آن وجود داشته باشد (نوگوئرا و خورخه، ۲۰۱۶).

به دنبال تئوری اقتضایی، سازمان‌ها به دنبال تعدیل بهتری بین یک سیستم حسابداری جدید و عوامل اقتضایی هستند که به‌طور قابل توجهی به ظرفیت سازمان بستگی دارد (نوگیرا و خورخه، ۲۰۱۶). به گفته هان و هونگ (۲۰۱۹) و هارتلی و همکاران (۲۰۱۵)، استقلال مالی به افزایش مسئولیت‌پذیری و مسئولیت‌پذیری کارکنان عمومی کمک می‌کند. زمانی که واحد تجاری به‌طور مؤثر عمل می‌کند و در وضعیت مالی خوبی قرار دارد، مایل است اطلاعات حسابداری مالی بهتری را برای ایجاد باور و شهرت، یا جذب کمک‌های مالی و سرمایه‌گذاری بیشتر ارائه دهد. علاوه بر این، هنگامی که یک سازمان دولتی استقلال مالی بالایی دارد، رهبری در حمایت مالی و ایجاد یک سیستم اطلاعات حسابداری بهتر برای ارائه اطلاعات حسابداری مالی باکیفیت‌تر فعال‌تر است (گارسیا و گارسیا، ۲۰۱۰). بر این اساس، فرضیه اول به‌صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه اول - سطح استقلال مالی تأثیر مثبتی بر کیفیت اطلاعات حسابداری مالی سازمان‌های دولتی دارد.

### ۳,۲. حمایت مدیران ارشد

بسیاری از محققان قبلی از نظریه نمایندگی، نظریه اطلاعات نامتقارن و نظریه علامت‌دهی برای توضیح نقش رهبری در تصمیم‌گیری کیفیت اطلاعات مالی منتشرشده، استفاده کرده‌اند (کرونل، ۲۰۰۱). علاوه بر این، نظریه اقتضایی به‌طور گسترده برای توضیح متغیرهای احتمالی، یعنی عوامل سازمانی، که بر توسعه و اجرای یک سیستم اطلاعات حسابداری موفق تأثیر می‌گذارند، استفاده شده

است (مکونیا و همکاران، ۲۰۱۸). محققان مختلف ادعا می‌کنند که پشتیبانی مدیریت ارشد یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های سازمانی برای ایجاد پیاده‌سازی مؤثر سیستم است (مکونیا و همکاران، ۲۰۱۸). بر اساس این نظریه‌های پیش‌زمینه، مطالعات قبلی استدلال کرده‌اند که رهبری عمومی قدرت تصمیم‌گیری درباره استفاده از بودجه دولتی در ارائه خدمات به جامعه را دارد. با این حال، این استدلال در ادامه بیان می‌کند که از آنجایی که آن‌ها از مزایای مشابه کسانی که به‌طور مستقیم از خدمات عمومی بهره می‌برند برخوردار نیستند، می‌توانند تصمیماتی بگیرند که بیشترین سود را برای خوددارند. این به دلیل آن است که رهبری نیاز به نشان دادن مسئولیت‌پذیری دارد تا ثابت کند که به شیوه‌ای مسئولانه تصمیم می‌گیرند تا تضاد منافع بین اصول و کارگزاران را کاهش دهند (فاما و جنسن، ۱۹۸۳). بر اساس تئوری علامت‌دهی، صورت‌های مالی ابزار مفیدی برای اطلاع‌رسانی اقدامات رهبری عمومی به کاربران مربوطه اطلاعات مالی است تا آن‌ها بتوانند تصمیمات رهبری عمومی را نظارت کنند (رودریگز و همکاران، ۲۰۱۳). نقش رهبر اغلب با حمایت از منابع انسانی و مالی کافی برای سازمان‌دهی سیستم اطلاعات حسابداری، تشویق مشارکت و ایجاد نگرش مثبت کارکنان در ارائه اطلاعات حسابداری مالی باکیفیت نشان داده می‌شود (فیتزیوس، ۲۰۱۶). از تحلیل فوق، فرضیه زیر مطرح می‌شود:

فرضیه دوم - حمایت مدیران ارشد تأثیر مثبتی بر کیفیت اطلاعات حسابداری مالی سازمان‌های دولتی دارد.

۴،۲. عوامل سیستم اطلاعات حسابداری که بر کیفیت اطلاعات حسابداری مالی تأثیر می‌گذارد سیستم‌های اطلاعات حسابداری؛ جمع‌آوری، ذخیره‌سازی، پردازش و تجزیه و تحلیل رویدادهای کسب‌وکار و داده‌های حسابداری، و همچنین تولید و توزیع گزارش‌های اطلاعاتی حسابداری را مدیریت می‌کند. پژوهش حاضر از این اصطلاح برای اشاره به تمام اجزای سیستم‌های فناوری و اطلاعات موجود در زیرساخت فناوری اطلاعات سازمان استفاده می‌کند. کیفیت سیستم و کیفیت اطلاعات، به‌صورت جداگانه و باهم، بر رضایت کاربران تأثیر می‌گذارد. یک سیستم اطلاعاتی باکیفیت



می‌تواند نیازهای کاربران خود را برآورده به‌خوبی کند و عملکرد کاربران و به‌تبع آن سازمان را بهینه سازد. لذا سازمان از چنین فناوری و سیستم اطلاعاتی باید تا حد توان پشتیبانی نماید (مودا و همکاران، ۲۰۱۹).

بر اساس تئوری احتمالی و نظریه نهادی، عوامل محیطی خارجی بر سازمان فشار می‌آورد که منجر به تغییر و سازمان‌دهی مجدد سازمانی و ارائه اطلاعات حسابداری مالی باکیفیت که الزامات اجتماعی را برآورده می‌کند، می‌شود (کرونل، ۲۰۰۱). به‌طور خاص، ایجاد اطلاعات حسابداری مالی باکیفیت نیاز به یک سیستم اطلاعات حسابداری باکیفیت بالا دارد. نتایج تحقیقات سوسانتو (۲۰۱۷) و کومه له (۲۰۱۲) نشان می‌دهد که بین کیفیت سیستم اطلاعات حسابداری و کیفیت اطلاعات حسابداری مالی رابطه مثبت وجود دارد. با این حال، هر سازمان یک سیستم اطلاعات حسابداری منحصربه‌فرد دارد که کاملاً به ویژگی‌های سازمان بستگی دارد (اتلی، ۱۹۸۰). سازمان‌هایی که می‌خواهند سیستم اطلاعات حسابداری خود را تغییر دهند باید کارکنان و منابع مادی کافی برای انجام این کار داشته باشند (کرونل، ۲۰۰۱). لادون و لادون (۲۰۰۵)، فیتزیوس (۲۰۱۶) و خو و همکاران (۲۰۰۳) تأیید می‌کنند که یک سیستم اطلاعات حسابداری شامل اجزای فیزیکی و غیر فیزیکی است که برای جمع‌آوری، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری باهم کار می‌کنند. به‌طور خاص، عناصر یک سیستم اطلاعات حسابداری شامل منابع انسانی و دستگاه‌های فنی (سخت‌افزار، نرم‌افزار و فناوری ارتباطات) است. در مورد عامل انسانی، دانش حسابدار ارشد نقش تعیین‌کننده‌ای در ارائه اطلاعات حسابداری مالی باکیفیت دارد زیرا حسابدار ارشد شخصی است که مستقیماً در سازمان‌دهی سیستم اطلاعات حسابداری مشارکت دارد. یک حسابدار ارشد همچنین یکی از اعضای هیئت‌مدیره است که به‌طور مستقیم به سازمان‌دهی و عملیاتی کردن حوزه حسابداری و کمک به رهبری در برنامه‌ریزی و کنترل فعالیت‌های مالی پاسخ می‌دهد (رودریگز و همکاران، ۲۰۱۳).

استفاده از تجهیزات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری در حسابداری به بهبود توانایی جمع‌آوری، پردازش و ذخیره داده‌ها به‌طور مؤثرتر کمک می‌کند که کیفیت اطلاعات حسابداری مالی را بهبود

می‌بخشد (خو و همکاران، ۲۰۰۳). دستگاه‌های شبکه‌های ارتباطی مانند اینترنت برای فرآیند تبادل و اتصال اطلاعات و داده‌های بخش‌های یک سازمان مفید هستند. شبکه ارتباطی همچنین تعامل و مشارکت افراد و بخش‌ها را در فعالیت‌های مدیریتی یک سازمان افزایش می‌دهد (تیلور و همکاران، ۲۰۰۷). علاوه بر این، سهولت دسترسی به اطلاعات و خدمات عمومی را برای کاربران مرتبط افزایش می‌دهد (چان و چاو، ۲۰۰۷). از تحلیل فوق، چهار فرضیه زیر ارائه می‌شود:

فرضیه سوم - دانش حسابداران ارشد تأثیر مثبتی بر کیفیت اطلاعات حسابداری مالی سازمان‌های دولتی دارد.

فرضیه چهارم - در دسترس بودن و عملکرد دستگاه‌های سخت‌افزاری تأثیر مثبتی بر کیفیت اطلاعات حسابداری مالی سازمان‌های دولتی دارد.

فرضیه پنجم - در دسترس بودن و عملکرد نرم‌افزار تأثیر مثبتی بر کیفیت اطلاعات حسابداری مالی سازمان‌های دولتی دارد.

فرضیه ششم - در دسترس بودن و عملکرد یک شبکه ارتباطی تأثیر مثبتی بر کیفیت اطلاعات حسابداری مالی سازمان‌های دولتی دارد.

با این حال، سطح سرمایه‌گذاری در زیرساخت حسابداری به‌طور قابل توجهی به حمایت رهبری (مدیران ارشد) بستگی دارد (فیتزیوس، ۲۰۱۶). حمایت با مشارکت رهبری در فرآیند توسعه استراتژی‌ها و سازمان‌دهی اجرای سیستم اطلاعات حسابداری نشان داده می‌شود (کومالا، ۲۰۱۲). علاوه بر این، رهبری به شخص یا افرادی اطلاق می‌شود که به‌وضوح عملیات سازمان را درک می‌کنند، می‌دانند چه اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری مورد نیاز است (اسماعیل، ۲۰۰۹)، و چه اطلاعاتی در اختیار کاربران خارجی قرار می‌گیرد (زیرا آن‌ها این قدرت حاکمیت را دارند که اطلاعات حسابداری باید منتشر شود). بر این اساس و دانش خود در مورد سیستم اطلاعات حسابداری، رهبری به‌وضوح نیاز به ایجاد یک سیستم اطلاعات حسابداری مطابق با استراتژی و اهداف عملیاتی سازمان خود را می‌دانند (اسماعیل، ۲۰۰۹). در عین حال، رهبری همچنین مستقیماً در ترویج

سیاست‌های مربوط به سیستم کنترل داخلی در سیستم اطلاعات حسابداری مشارکت خواهد داشت تا اطمینان حاصل شود که اطلاعات حسابداری منتشرشده از کیفیت بالایی برخوردار است. در اینجا، فرضیه‌های زیر مطرح می‌شود:

فرضیه هفتم - حمایت مدیران ارشد تأثیر مثبتی بر دانش حسابداری ارشد دارد.

فرضیه هشتم - حمایت مدیران ارشد تأثیر مثبتی بر در دسترس بودن و عملکرد دستگاه‌های سخت‌افزاری دارد.

فرضیه نهم - حمایت مدیران ارشد تأثیر مثبتی بر در دسترس بودن و عملکرد نرم‌افزار دارد.

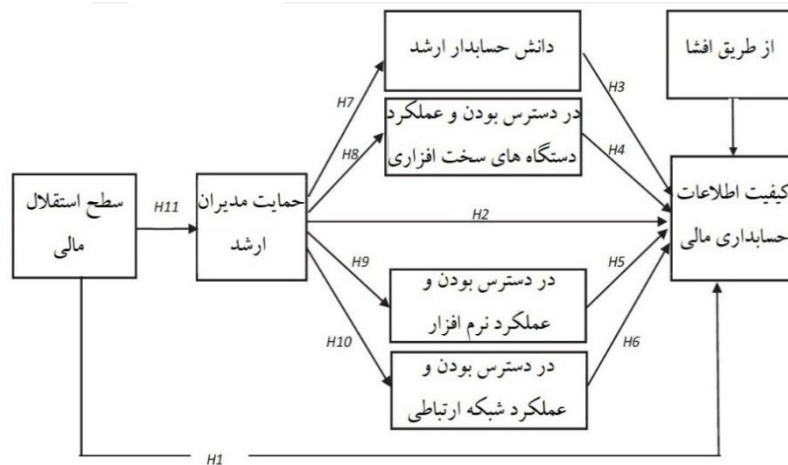
فرضیه دهم - حمایت مدیران ارشد تأثیر مثبتی بر در دسترس بودن و عملکرد شبکه ارتباطی دارد.

در بخش عمومی، قدرت رهبری به‌طور کامل توسط سطح استقلال مالی سازمان دولتی اداره می‌شود. سیاست استقلال مالی باهدف ایجاد آزادی شخصی و مسئولیت‌پذیری برای سازمان‌های عمومی و همچنین بهبود نگرش‌ها و رفتارهای کارکنان عمومی است (هان و هونگ، ۲۰۱۹). بنابراین، اگر دولت به آن‌ها استقلال کافی بدهد، پاسخگویی و عملکرد سازمان‌های عمومی را می‌توان افزایش داد (هان و هونگ، ۲۰۱۹). بنابراین، هر چه سطح استقلال مالی بیشتر باشد، اختیارات و مسئولیت‌های رهبری بیشتر می‌شود (هان و هونگ، ۲۰۱۹). رهبری در تصمیم‌گیری درباره استفاده از منابع برای سرمایه‌گذاری در توسعه زیرساخت‌های حسابداری که برای حمایت از عرضه اطلاعات حسابداری مالی باکیفیت مناسب و به‌موقع است، فعال‌تر خواهد بود (ویلیامز، ۲۰۱۵). گارسیا و گارسیا (۲۰۱۰) همچنین تأیید کردند که سازمان‌هایی با ظرفیت مالی بالا در استخدام تعداد حسابداری موردنیاز هم‌انظر کمی و هم‌انظر کیفیت و سرمایه‌گذاری در حسابداری مناسب، قادر و فعال‌تر در زیرساخت خواهند بود. بر اساس این استدلال، فرضیه نهایی زیر اضافه شد:

فرضیه یازدهم - سطح استقلال مالی تأثیر مثبتی بر حمایت مدیران ارشد دارد.

## ۵,۲. متغیر کنترل

کاربران خارجی می‌توانند اطلاعات حسابداری را در هر مکان و هر زمان که ممکن است به‌طور گسترده افشا کنند، ارزیابی کنند. در مقابل، دسترسی به اطلاعات مالی یک مشکل قابل توجه در بخش عمومی است، که در آن کاربران بخش دولتی تعداد بیشتری از موانع را نسبت به کاربران بخش خصوصی دارند (گارسیا و گارسیا، ۲۰۱۰). در همین حال، مشارکت‌کنندگان و دولت و شهروندان مدعی حق مشروع خود برای دریافت کامل اطلاعات در مورد استفاده از منابع دولتی هستند. بنابراین، محققان و دست‌اندرکاران مختلف تلاش جدی دارند تا کشف کنند که افشای اطلاعات مالی در اینترنت نقش مهمی در تولید در دسترس بودن و انعطاف‌پذیری اطلاعات، کاهش هزینه‌های ارتباطی و بهبود پاسخگویی نهادهای عمومی دارد (لورنسو، ۲۰۱۵؛ IFAC، ۱۹۹۸). این کارها نظریه نمایندگی را برای توضیح رابطه بین گزارش داوطلبانه اطلاعات مالی آنلاین با کیفیت اطلاعات مالی به کاربرند (گارسیا و گارسیا، ۲۰۱۰). بنابراین افشای آنلاین اطلاعات مالی در اینترنت هنوز داوطلبانه است و تعداد سازمان‌های دولتی که این رویکرد گزارش را اتخاذ و استفاده کرده‌اند کاملاً کم است. به دنبال این رویه، به نظر می‌رسد این روند تحقیقاتی تاکنون در ایران مورد مطالعه قرار نگرفته است. از تحلیل فوق، پیشنهاد می‌شود که شکل افشا (در اینترنت یا صورت‌های مالی چاپی سنتی) به‌عنوان یک متغیر کنترلی برای تعیین اینکه آیا گزارش دهی آنلاین اطلاعات مالی در اینترنت کیفیت اطلاعات حسابداری سازمان‌های دولتی را بهبود می‌بخشد یا خیر، در نظر گرفته شود. بر اساس تحلیل و فرضیه‌های فوق، مدل تحقیق پیشنهادی با ۱۱ فرضیه در شکل ۱ ارائه شده است.



شکل ۱- مدل تحقیق

### ۳. پیشینه پژوهش

رستم خانی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر ابزارهای هوش تجاری برافزایش بهره‌وری سیستم‌های یکپارچه اطلاعاتی حسابداری مدیریت مدرن بیان نمودند که باهدف به‌روزرسانی سیستم اطلاعاتی و تصمیم‌گیری حسابداری مدیریت موجود و سنتی به معنای جامع انجام گرفته است، بنابراین حسابداری مدیریت می‌تواند نقش اصلی خود را در تصمیم‌گیری باز پس گیرد. دستیابی به اطلاعات به بالاترین میزان به‌منظور افزایش بهره‌وری از سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند با استفاده از ابزارهای هوش تجاری حاصل شود. ابزارهای هوش تجاری ابزارهایی به نام عملکرد، برنامه‌ریزی منابع، اطلاعات استراتژیک می‌باشند. به‌طور سنتی حسابداری مدیریت به‌عنوان سیستم حمایتی اصلی برای تصمیم‌گیری و کنترل در سازمان تلقی می‌شود. به‌این ترتیب، پیوندهای روشنی با استفاده از فناوری‌های هوش تجاری دارد. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد ذخیره‌سازی اطلاعات، کاهش زمان، کاهش ریسک، ارائه اطلاعات، اعتماد به داده‌ها برافزایش

بهره‌وری حسابداری تأثیرگذار و مزیت رقابتی و نسبت بحرانی برافزایش بهره‌وری حسابداری مدیریت تأثیر مثبت و معنی‌دار ندارد.

تجوییدی و محمدی (۱۳۹۹) در بررسی نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در سیستم کنترل مدیریت در شرکت‌های بزرگ تولیدی در ایران به این نتایج دست یافتند که بین اهمیت و در دسترس بودن اطلاعات حسابداری مدیریت شکاف وجود دارد و همچنین اطلاعات حسابداری مدیریت نقش واسطه‌ای در رابطه بین استراتژی رقابت، پیچیدگی تولید و عدم اطمینان محیطی با اثربخشی سیستم کنترل مدیریت ایفا می‌کند ولی در مورد رسمی سازی و تمرکزگرایی این مورد وجود ندارد.

اوسطی و همکاران (۱۳۹۹) در تحقیقی به بررسی نقش مدیریت دارایی، بدهی (ALM) در صنعت بیمه در بهبود پیامدهای اقتصادی کیفیت اطلاعات حسابداری پرداختند. این تحقیق از نظر هدف، توصیفی و از نظر نتایج، کاربردی است. در این تحقیق، ابتدا اطلاعات مورد نیاز شرکت‌های بیمه‌ای را از صورت‌های مالی و اطلاعات موجود در بورس اوراق بهادار برای دوره ۸ ساله ۱۳۸۷ لغایت ۱۳۹۴ استخراج و از مجموع شرکت‌های بیمه‌ای، تعداد ۲۷ شرکت را به‌عنوان نمونه آماری انتخاب نمود، لذا برای آزمون فرضیه‌ها از داده‌های ترکیبی استفاده نموده است. سپس بر اساس آزمون دیکی فولر، مانایی متغیرها، از آزمون کولموگوروف اسمیرنوف، نرمال بودن توزیع داده‌ها و از آزمون دوربین واتسون، مستقل بودن خطاها را مورد آزمون قرار داده است. در این تحقیق برای آزمون معناداری کلی مدل رگرسیون پردازش شده از آماره فیشر در سطح ۹۵ درصد اطمینان استفاده شده است. نتایج حاصله نشان می‌دهد که برخی از سنج‌های مدیریت دارایی - بدهی در بهبود پیامدهای اقتصادی کیفیت اطلاعات حسابداری از جمله نسبت‌های نقدینگی، ذخایر حق بیمه و ذخایر معوق بر پیامدهای اقتصادی کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیرگذار بوده ولی نسبت دارایی ثابت در آن تأثیرگذار نمی‌باشد.

حسینی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان تعهد استراتژیک مدیران میانی: بررسی تأثیر عدالت سازمانی، حمایت مدیریت ارشد از تغییر و مشارکت در تصمیم‌گیری بیان نمودند یکی از

مسائل مهم سازمان‌های دولتی اجرای صحیح استراتژی تغییر و برنامه‌های بهبود سازمانی است و مدیران میانی و به‌ویژه کیفیت روابط بین آن‌ها، نقش کلیدی در اجرای استراتژی دارد. پژوهش آنان در نظر داشت تأثیر عدالت سازمانی، حمایت مدیریت ارشد از تغییر و مشارکت در تصمیم‌گیری را بر تعهد استراتژیک مدیران میانی بررسی کند. در این پژوهش با جمع‌آوری پرسشنامه از میان ۷۷ نفر از مدیران دستگاه‌های اجرایی استان آذربایجان شرقی به روش تصادفی در دسترس و پردازش و بررسی فرضیه‌ها و تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش رگرسیون توسط نرم‌افزارهای SPSS و AMOS21 استفاده شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد بین عدالت سازمانی و روابط باکیفیت بالا رابطه مثبتی وجود داشته و حضور عدالت سازمانی درک شده باعث ایجاد روابط باکیفیت بالا می‌شود، تعهد به اهداف سازمانی نیز افزایش می‌یابد. همچنین طبق نتایج این تحقیق، ارتباط خاصی بین مدیریت مدیران ارشد و تعهد به تغییر بدون در نظر گرفتن نقش مستمر روابط باکیفیت بالا اثبات نشد.

خادم الحسینی و امیرحسینی (۱۳۹۷) در پژوهشی تحت عنوان استقلال، اختیار تصمیم‌گیری مدیران و عملکرد مالی، هدف پژوهش را بررسی ارتباط بین توانایی مدیران با عملکرد شرکت‌ها با توجه به تأثیر قدرت نظارت و اختیار تصمیم‌گیری مدیران بیان نمودند. روش پژوهش از نظر هدف کاربردی و به لحاظ ماهیت توصیفی از نوع همبستگی است. اطلاعات مالی ۱۶۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۶ به روش حذف سیستماتیک به عنوان نمونه آماری پژوهش استخراج و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. تحلیل آماری داده‌ها با نرم‌افزار آماری ای و یوز و در سطح اطمینان ۹۵ درصد انجام گرفت و برای آزمون فرضیه‌ها از روش آماری داده‌های پانل و الگوی رگرسیون خطی چند متغیره استفاده شد. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که بین توانایی مدیریت و عملکرد مالی (کیو توبین و بازده دارایی‌ها) شرکت‌ها رابطه معنادار و مستقیمی برقرار است. همچنین هرچه قدرت اختیار مدیران شرکت‌ها بالاتر باشد، با توانایی مدیریتی بیشتر موجب افزایش عملکرد شرکت‌ها می‌شوند. علاوه بر این، هر چه نظارت بالاتر باشد، ارتباط مثبت بین توانایی مدیریت و بازده دارایی‌ها و نیز ارتباط مثبت بین توانایی مدیریت و کیو توبین قوی‌تر می‌شود.

ژو و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر مدیران ارشد زن و نگهداشت وجه نقد شرکت با توجه به دو نظریه رقیب نمایندگی و ذخیره احتیاطی پرداختند. نتایج نشان داد که مطابق با نظریه ذخیره احتیاطی شرکت‌های دارای مدیران ارشد زن به‌طور درخور ملاحظه‌ای بیشتر از شرکت‌هایی که دارای مدیران ارشد مرد هستند وجه نقد بیشتری را نگهداری می‌کنند.

و حیودی (۲۰۱۸) در پژوهش خود به بررسی دستگاه‌های جدید اطلاعات حسابداری به‌عنوان یک درخواست به‌عنوان یک مزیت اساسی اجتماعی در کشور اسپانیا پرداختند. آن‌ها در نتایج خود دریافتند که اطلاعات حسابداری در خصوص مزایای اجتماعی بر اساس محدوده مدیریت در بودجه عمومی اجتماعی تأمین می‌گردد. اطلاعات موجود در بودجه ممکن است مناسب باشد، اما احتمالاً برای مقایسه مقادیری که باید با صورت‌های مالی شرکت برای دوره‌های قبل و با صورت‌های مالی سایر اشخاص انجام شود، کافی نیست.

آدیکاری (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی تأثیر مدیران زن و نگهداشت وجه نقد شرکت پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد شرکت‌های به رهبری مدیران ارشد زن به دلیل انگیزه‌های احتیاطی وجه نقد بیشتری نگهداری می‌کنند. به‌طورکلی، نتایج مطابق با این دیدگاه است که خطر‌گریزی بیشتر، مدیران زن را به سمت نگهداشت وجه نقد بیشتر سوق می‌دهد.

آبرناتی و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی رابطه بین توانایی مدیریت و گزارش‌های مالی پرداختند. آنان نشان دادند که مدیرانی که توانایی بالاتری دارند به دنبال حفظ سرمایه‌های انسانی هستند و در نتیجه توانایی بیشتری در نگهداری و کنترل اطلاعات مالی دارند. نتایج نشان داد که میان توانایی مدیران و گزارش‌های مالی رابطه معناداری وجود دارد.



#### ۴. شیوه پژوهش

مقیاس مفهوم کیفیت اطلاعات حسابداری مالی (FAIQ) از مقیاس لی و همکاران (۲۰۰۲) به ارث رسیده است و یک مقیاس درجه دوم از ۱۵ مؤلفه با ۶۵ متغیر مشاهده است که شامل: مقدار مناسب (AA)، دسترسی (ACC)، باورپذیری (BEL)، کامل بودن (COM)، ارتباط (REL)، نمایش مختصر (CR)، نمایش ثابت (COR)، سهولت عملیات (EO)، بدون خطا (FFE)، تفسیرپذیری (INP)، عینیت (OB)، شهرت (REP)، امنیت (SEC)، به موقع بودن (TIM) و قابل درک (UND).

مقیاس‌های حمایت رهبری (مدیران ارشد)، دانش حسابداری ارشد، در دسترس بودن و عملکرد دستگاه‌های سخت‌افزاری، در دسترس بودن و عملکرد نرم‌افزار و در دسترس بودن و عملکرد شبکه ارتباطی مقیاس‌های تحقیق کومله (۲۰۱۲) را به کار می‌گیرند. با جزئیات بیشتر، مفهوم حمایت از رهبری (SL) شامل هفت متغیر مشاهده‌ای است که بر سه محتوای اصلی تمرکز دارند: (۱) تصمیم‌گیری درباره کیفیت اطلاعات حسابداری مالی که باید ارائه شود. (۲) مشارکت در سازمان‌دهی و راه‌اندازی سیستم اطلاعات حسابداری و (۳) تعهد و پشتیبانی برای اطمینان از منابع برای اجرای سیستم اطلاعات حسابداری. مفهوم دانش حسابداری اصلی (KCA) شامل شش متغیر مشاهده‌شده است که بیانگر الزاماتی است که یک حسابداری ارشد باید داشته باشد، از جمله دانش، تجربه در حسابداری و سیستم اطلاعات حسابداری و همچنین مهارت‌های مدیریت. مقیاس‌های در دسترس بودن و عملکرد دستگاه‌های سخت‌افزاری (HW)، در دسترس بودن و عملکرد نرم‌افزار (SW) و در دسترس بودن و عملکرد شبکه ارتباطی (CN) همگی دارای ۴ متغیر مشاهده‌شده هستند. این‌ها در جمع‌آوری، پردازش و ذخیره داده‌ها در حین ایجاد و ارائه اطلاعات حسابداری مالی باکیفیت بسیار مهم هستند.

دو متغیر قابل مشاهده سطح استقلال مالی (FA) و شکل افشا (FD) هستند. مقیاس اندازه‌گیری از جمله: ۱- استقلال مالی با هزینه و سرمایه‌گذاری کامل ۲- استقلال مالی با هزینه کامل ۳- استقلال مالی با هزینه‌های جزئی و ۴- تکمیل هزینه‌های حمایتی دولت. متغیر FD با اعداد ۱ و ۲ اندازه‌گیری

می‌شود که افشای اطلاعات مالی در اینترنت (۱) و صورت‌های مالی چاپی سنتی (۲) را نشان می‌دهد. مدل تحقیق به صورت مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) و مقیاس مفاهیم به صورت اندازه‌گیری‌های نتیجه‌گرا است، بنابراین از حداقل مربعات جزئی (PLSSEM) با پشتیبانی از نرم‌افزار Smart PLS ۳,۲ در تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده می‌شود. استفاده از تکنیک تجزیه و تحلیل PLS-SEM در مقایسه با روش‌های تحلیل سنتی مزایای زیادی در پردازش داده‌ها دارد. اول، در ارزیابی روابط علی بین متغیرها در یک مدل پیچیده کارآمدتر است. دوم، درمان PLS تمایل به دستیابی به سطح بالاتری از آمار نسبت به روش کوواریانس سنتی دارد. سوم، این روش به جای تخمین رابطه جزئی هر جفت عنصر در مدل تحقیق، روابط بین بسیاری از متغیرهای درون‌زا و برون‌زا را به طور هم‌زمان آزمایش می‌کند.

۱۵۰ پرسشنامه نظرسنجی را مستقیماً و از طریق گوگل فرم سازمان‌های دولتی استان مازندران (سازمان آموزش و پرورش، جمعیت هلال‌احمر جمهوری اسلامی ایران، سازمان آموزش فنی و حرفه‌ای، سازمان تأمین اجتماعی، سازمان ثبت‌احوال، سازمان میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری، سازمان ورزش و جوانان، سازمان تعزیرات حکومتی، سازمان حج و زیارت، سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های، سازمان محیط‌زیست، سازمان منابع طبیعی) جهت نظرسنجی ارسال شد. پاسخ‌دهنده‌ها افرادی هستند که درک خوبی از حسابداری بخش دولتی داشته و در سازمان‌های دولتی با حداقل دو سال تجربه کار می‌کنند تا اطمینان حاصل شود که درک کاملی از موضوع تحقیق و وضعیت واقعی برای درک کامل معنای پرسشنامه دارند. پاسخ‌دهنده‌ها در این مطالعه شامل مدیران ارشد سازمان‌های دولتی (رئیس و نایب‌رئیس)، مدیران مالی، حسابداران ارشد و حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی با حداقل مدرک تحصیلی لیسانس بوده‌اند. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه‌ای مفصل با سؤالات بسته است که بر اساس ۱۰۸ پرسشنامه دریافتی در مقیاس لیکرت ۵ درجه‌ای اندازه‌گیری شد.

## ۵. یافته‌ها و تحلیل

طبق گفته پودساکف و ارگان (۱۹۸۶) به‌طور کلی بیشترین روش مورد استفاده در ادبیات است. اگر در تجزیه و تحلیل یک عامل تکی یا یک عامل کلی بیش از ۵۰ درصد از واریانس متغیرها را توضیح دهد، CMB وجود خواهد داشت که در این مطالعه رخ نداده است. پس از کنترل سوگیری، کیفیت مدل از طریق قابلیت اطمینان ترکیبی، آلفای کرون باخ، روایی همگرا و اعتبار متمایز ارزیابی شد. جدول شماره دو شاخص‌های کیفیت مدل SEM-PLS را نشان می‌دهد.

جدول ۱. کیفیت مدل

کیفیت مدل	آلفا کرون باخ	ضریب پایایی همگون	پایایی مرکب	میانگین واریانس استخراج شده (AVE)
دانش حسابدار ارشد	۰,۶۸۲	۰,۷۳	۰,۷۹۵	۰,۴۴۶
سطح استقلال مالی	۰,۶۲۳	۰,۶۵۵	۰,۷۶۳	۰,۴۰۴
حمایت‌های مدیران ارشد	۰,۶۲۹	۰,۷	۰,۷۷۶	۰,۴۳۶
کیفیت اطلاعات حسابداری مالی	۰,۷۵۲	۰,۷۸۸	۰,۸۲۵	۰,۴۴۸
در دسترس بودن و عملکرد نرم‌افزار	۰,۷۷۹	۰,۸۰۴	۰,۸۴۵	۰,۵۲۳
در دسترس بودن و دستگاه‌های سخت‌افزاری	۰,۷۱۷	۰,۷۵۸	۰,۸۰۴	۰,۳۸۶
در دسترس بودن و عملکرد شبکه ارتباطی	۰,۷۸۲	۰,۷۹۷	۰,۸۴۳	۰,۴۷۶

تحلیل قابلیت اطمینان ترکیبی (پایایی مرکب) هر سازه قابلیت ارزیابی عملکرد این را دارد که آیا شاخص، به اندازه کافی سازه‌ها را اندازه‌گیری کرده است. بنابراین، شاخص باید بزرگ‌تر یا برابر با ۰/۷۰ باشد، با توجه به خروجی پایایی مرکب مدل دارای کیفیت لازم می‌باشد. برای تجزیه و تحلیل سازگاری داخلی (آلفای کرون باخ)، مقادیر از ۰/۶۰ مناسب در نظر گرفته شد (هایر و همکاران، ۲۰۰۵). پاسکوالی (۲۰۰۳) که با توجه به تعداد سؤالات و خروجی آن مناسب می‌باشد. روایی همگرا

و تمایز سازه‌ها با میانگین واریانس استخراج شده (AVE) ارزیابی می‌شود که باید از ۰,۵۰ بالاتر باشد (هایر و همکاران، ۲۰۰۵). برای انجام تحلیل اعتبار متمایز، از معیار مطالعه گاسکی و نوین (۱۹۸۵) استفاده شد که توصیه می‌کند مقایسه قابلیت اطمینان ترکیبی هر سازه با همبستگی بین سازه‌ها باید از قابلیت اطمینان آن کوچک‌تر باشد. برای سازه‌های مورد مطالعه، اعتبار تمایز بین تمام ابعاد تأیید شد، همان‌طور که در جدول شماره ۲ مشاهده می‌شود، جایی که قابلیت اطمینان ترکیبی (مورب، به صورت پررنگ) بیشتر از ارتباط بین سازه‌ها درک می‌شود.

جدول ۲. همبستگی بین متغیرها

متغیر پنهان	دانش حسابدار ارشد	سطح استقلال مالی	حمایت‌های مدیران ارشد	کیفیت اطلاعات حسابداری مالی	در دسترس بودن و عملکرد نرم‌افزار	در دسترس بودن و دستگاه‌های سخت‌افزاری	در دسترس بودن و عملکرد شبکه ارتباطی
دانش حسابدار ارشد	۰,۶۶۷						
سطح استقلال مالی	۱,۱۲۶	۰,۶۳۵					
حمایت‌های مدیران ارشد	۱,۰۱۹	۰,۹۴۹	۰,۶۶				
کیفیت اطلاعات حسابداری مالی	۱,۱۴۵	۰,۹۷۳	۰,۹۲۱	۰,۶۶۹			
در دسترس بودن و عملکرد نرم‌افزار	۰,۶۷۳	۰,۶۲۶	۰,۷۸۶	۰,۶۹۷	۰,۷۲۳		
در دسترس بودن و دستگاه‌های سخت‌افزاری	۱,۰۰۸	۰,۹۳	۱,۲۸۹	۱,۰۹۸	۰,۸۱۲	۰,۶۲۲	
در دسترس بودن و عملکرد شبکه ارتباطی	۰,۷۳۲	۰,۶۳۵	۰,۷۸۶	۰,۷۶۴	۱,۲۲۲	۰,۸۴۷	۰,۶۸۳

در این مرحله فرضیه‌ها برای هر نمودار در مسیر مدل ساختاری مورد آزمایش قرار گرفت تا مشخص شود آیا مقادیر  $t$  برای  $p > 0,05$  بیشتر از ۱,۹۶ است یا خیر، جدول شماره ۳ و ۴ اثرات مستقیم و نتایج تأثیر کل مسیریها را باهدف آزمایش فرضیه‌های تحقیق را نشان می‌دهد.

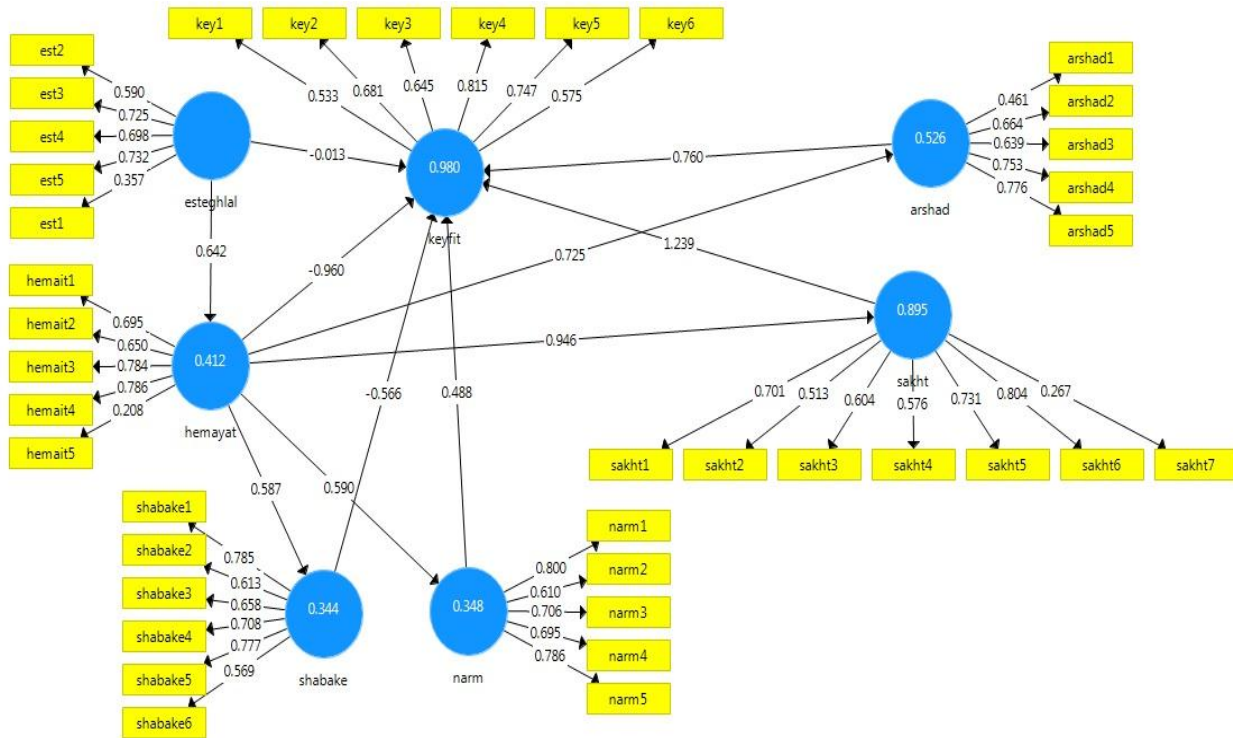
جدول ۳. اثرات مستقیم

مقادیر P	آماره T	انحراف استاندارد	میانگین نمونه	نمونه‌های اصلی	ضرایب مستقیم
۰	۹,۵۴۹	۰,۰۶۷	۰,۶۵۱	۰,۶۴۲	سطح استقلال مالی -> حمایت‌های مدیران ارشد
۰	۳,۵۱۶	۰,۰۸۵	۰,۲۹۹	۰,۳	سطح استقلال مالی -> کیفیت اطلاعات حسابداری مالی
۰	۱۵,۳۱۸	۰,۰۴۸	۰,۷۳۹	۰,۷۲۹	حمایت‌های مدیران ارشد -> دانش حسابداری ارشد
۰	۵,۰۰۵	۰,۱۹۳	۰,۹۴۸-	۰,۹۶۷-	حمایت‌های مدیران ارشد -> کیفیت اطلاعات حسابداری مالی
۰	۹,۴۹۵	۰,۰۶۲	۰,۶۰۲	۰,۵۹	حمایت‌های مدیران ارشد -> در دسترس بودن و عملکرد نرم‌افزار
۰	۷۲,۵۷۷	۰,۰۱۳	۰,۹۳۹	۰,۹۳۸	حمایت‌های مدیران ارشد -> در دسترس بودن و دستگاه‌های سخت‌افزاری
۰	۹,۰۷۴	۰,۰۶۵	۰,۵۹۸	۰,۵۸۶	حمایت‌های مدیران ارشد -> در دسترس بودن و عملکرد شبکه ارتباطی
۰,۳۶۶	۰,۹۰۶	۰,۲۰۲	۰,۲۰۴-	۰,۱۸۳-	در دسترس بودن و عملکرد نرم‌افزار -> کیفیت اطلاعات حسابداری مالی
۰	۷,۶۰۹	۰,۲۰۳	۱,۵۲۳	۱,۵۴۶	در دسترس بودن و دستگاه‌های سخت‌افزاری -> کیفیت اطلاعات حسابداری مالی

جدول ۴. تأثیر کل مسیرها

مقادیر P	آماره T	انحراف استاندارد	میانگین نمونه	نمونه‌های اصلی	اثرات کل
۰	۶,۳۶۱	۰,۰۷۴	۰,۴۸۳	۰,۴۶۸	سطح استقلال مالی -> دانش حسابداری ارشد
۰	۹,۵۴۹	۰,۰۶۷	۰,۶۵۱	۰,۶۴۲	سطح استقلال مالی -> حمایت‌های مدیران ارشد
۰	۷,۰۷۴	۰,۰۸۷	۰,۶۱۷	۰,۶۱۶	سطح استقلال مالی -> کیفیت اطلاعات حسابداری مالی
۰	۶,۰۳۶	۰,۰۶۳	۰,۳۹۳	۰,۳۷۹	سطح استقلال مالی -> در دسترس بودن و عملکرد نرم‌افزار
۰	۹,۰۰۲	۰,۰۶۷	۰,۶۱۲	۰,۶۰۳	سطح استقلال مالی -> در دسترس بودن و دستگاه‌های سخت‌افزاری
۰	۵,۹۴۳	۰,۰۶۳	۰,۳۹	۰,۳۷۶	سطح استقلال مالی -> در دسترس بودن و عملکرد شبکه ارتباطی
۰	۱۵,۳۱۸	۰,۰۴۸	۰,۷۳۹	۰,۷۲۹	حمایت‌های مدیران ارشد -> دانش حسابداری ارشد
۰	۷,۶۷۴	۰,۰۶۴	۰,۴۸۹	۰,۴۹۱	حمایت‌های مدیران ارشد -> کیفیت اطلاعات حسابداری مالی
۰	۹,۴۹۵	۰,۰۶۲	۰,۶۰۲	۰,۵۹	حمایت‌های مدیران ارشد -> در دسترس بودن و عملکرد نرم‌افزار
۰	۷۲,۵۷۷	۰,۰۱۳	۰,۹۳۹	۰,۹۳۸	حمایت‌های مدیران ارشد -> در دسترس بودن و دستگاه‌های سخت‌افزاری
۰	۹,۰۷۴	۰,۰۶۵	۰,۵۹۸	۰,۵۸۶	حمایت‌های مدیران ارشد -> در دسترس بودن و عملکرد شبکه ارتباطی
۰,۳۶۶	۰,۹۰۶	۰,۲۰۲	۰,۲۰۴-	۰,۱۸۳-	در دسترس بودن و عملکرد نرم‌افزار -> کیفیت اطلاعات حسابداری مالی
۰	۷,۶۰۹	۰,۲۰۳	۱,۵۲۳	۱,۵۴۶	در دسترس بودن و دستگاه‌های سخت‌افزاری -> کیفیت اطلاعات حسابداری مالی
۰,۳۶۱	۰,۹۱۴	۰,۲۱۵	۰,۲۲۱	۰,۱۹۶	در دسترس بودن و عملکرد شبکه ارتباطی -> کیفیت اطلاعات حسابداری مالی

همان‌طور که در جدول فوق دیده می‌شود **p-value** آماره **t** برای متغیرهای در دسترس بودن و عملکرد نرم‌افزار و در دسترس بودن و عملکرد شبکه ارتباطی بیشتر از سطح خطای قابل قبول ۵٪ بوده لذا رابطه معناداری بین این متغیرها و کیفیت اطلاعات حسابداری مالی سازمان‌های دولتی وجود ندارد. در خصوص سایر متغیرهای تحقیق **p-value** آماره **t** آن برابر با ۰,۰۰۰ است در نتیجه رابطه معنی‌دار بودن بین متغیرها و کیفیت اطلاعات حسابداری مالی سازمان‌های دولتی از نظر آماری قابل مشاهده می‌باشد، بنابراین فرضیه‌های پنجم و ششم تحقیق رد و فرضیه اول تا چهارم و هفتم الی یازدهم تأیید شد. به عبارتی جداول نشان می‌دهد که در دسترس بودن و عملکرد نرم‌افزار و شبکه ارتباطی به عنوان عوامل اثرگذار و مستقیم تکلیف مشخصی برای کیفیت اطلاعات حسابداری مالی سازمان‌های دولتی تعیین‌کننده نمی‌باشند. کیفیت اطلاعات حسابداری مالی سازمان‌های دولتی باید همه چارچوب‌های استقلال مالی شرکت مربوطه را مدنظر قرار داده و با کمک آن مدیران ارشد می‌توانند خود را در معرض حمایت سیستم قرار دهند.



شکل ۲. نتایج کل مسیرها

## ۶. بحث و نتیجه گیری

یافته‌ها را می‌توان با این واقعیت توضیح داد که حمایت مدیران ارشد به‌عنوان نقش کلیدی در ارائه اطلاعات حسابداری باکیفیت شناخته می‌شود. استخدام حسابدار ارشد نیز طبق فرآیند، مقررات، شفافیت و صلاحیت‌های فردی است. بنابراین به نظر می‌رسد که اختلاف و ناسازگاری باعث کاهش وابستگی به مدیران ارشد می‌شود. حمایت مدیران ارشد مستقیماً بر کیفیت اطلاعات حسابداری مالی تأثیر می‌گذارد. این نتیجه با تأثیر مستقیم حمایت مدیران ارشد بر دو عامل دانش حسابدار ارشد، در دسترس بودن و عملکرد دستگاه‌های سخت‌افزاری نشان داده می‌شود. دو متغیر در دسترس بودن و

عملکرد نرم‌افزار و در دسترس بودن و عملکرد شبکه ارتباطی تأثیر مستقیم حمایت مدیران ارشد بر کیفیت اطلاعات حسابداری مالی ندارند. دو متغیر، دانش حسابداری ارشد و در دسترس بودن و عملکرد دستگاه‌های سخت‌افزاری، متغیرهای کاملاً واسطه‌ای در رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری مالی و حمایت مدیران ارشد هستند. در نتیجه می‌توان تأیید کرد که حمایت مدیران ارشد نقش مهمی در تأثیرگذاری بر موفقیت در هنگام توسعه و پیاده‌سازی سیستم اطلاعات حسابداری برای ارائه اطلاعات حسابداری مالی باکیفیت دارد.

تأثیر مستقیم سطح استقلال مالی بر کیفیت اطلاعات حسابداری مالی سازمان‌های دولتی به‌طور غیرمستقیم بر کیفیت اطلاعات حسابداری مالی از طریق یک متغیر میانجی که توسط حمایت مدیران ارشد پشتیبانی می‌شود، تأثیر می‌گذارد. همان‌قدر که سطح استقلال مالی بهبود می‌یابد، حمایت از سازمان، عملیات واحد امور مالی، استقلال و مسئولیت شخصی بیشتری در نظر گرفته می‌شود. بنابراین اگرچه حمایت مدیران ارشد مستقیماً در کار حسابداری دخالت ندارد اما حمایت فعال مدیران ارشد (برای بهبود سیستم حسابداری) مانند سرمایه‌گذاری مناسب بودجه برای زیرساخت‌های حسابداری، به‌طور قابل توجهی به بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری مالی کمک می‌کند. در واقع زمانی که مدیران ارشد به کیفیت اطلاعات حسابداری مالی توجه می‌نمایند و پشتیبانی فعالی از منابع انسانی و مادی برای سازمان‌دهی اجرای سیستم اطلاعات حسابداری وجود دارد، به بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری مالی در بخش دولتی کمک خواهد کرد. قابل توجه است که کیفیت اطلاعات حسابداری تحت تأثیر شکل افشای حسابداری مالی نیز قرار می‌گیرد.

نتایج مطالعه مبنایی برای سازمان‌های دولتی و دولت است تا سیاست‌هایی را برای ارتقای کیفیت اطلاعات حسابداری مالی در بخش عمومی تدوین کنند. هدایت سازمان‌های دولتی به سمت سرمایه‌گذاری در تجهیزات باکیفیت بالاتر و تمرکز روی آن باشد. تجهیزات باید مرتباً بررسی و ارتقاء داده شوند تا از ثبات، تداوم و ایمنی کار حسابداری اطمینان حاصل شود. استخدام و انتصاب حسابداری ارشد باید بر اساس ظرفیت حرفه‌ای و ظرفیت مدیریتی آن‌ها باشد تا اطمینان حاصل شود



که این پست در اختیار یک فرد توانمند قرار دارد. با این حال، این عوامل توسط سطح کنترل استقلال مالی سازمان‌های دولتی برای بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری مالی سازمان‌های دولتی باید خود فعال عمل کنند. دولت همچنین باید سیاست‌هایی برای تشویق و حمایت فعال سازمان‌های دولتی برای افزایش استقلال مالی خود داشته باشد.

### منابع

اوسطی، محمد، قدرت الله طالب نیا و حمیدرضا وکیلی فرد (۱۳۹۹). نقش مدیریت دارایی، بدهی در صنعت بیمه در بهبود پیامدهای اقتصادی کیفیت اطلاعات حسابداری، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۹، شماره ۳۳، بهار ۱۳۹۹.

تجویدی، الناز و محمدی، سحر (۱۳۹۹). بررسی نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در سیستم کنترل مدیریت در شرکت‌های بزرگ تولیدی در ایران، نشریه علمی حسابداری مدیریت، سال ۱۳، شماره ۴۶، پائیز ۱۹۱.

رستم خانی، رویا؛ مراد زاده فرد، مهدی؛ حسینی، سید حسین (۱۴۰۰). بررسی تأثیر ابزارهای هوش تجاری برافزایش بهره‌وری سیستم‌های یکپارچه اطلاعاتی حسابداری مدیریت مدرن، فصلنامه علمی پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری، سال دوم، بهار ۱۴۰۰ - شماره ۲، ۱۱۳ - ۱۲۹.

خادم الحسینی، سحر و زهرا امیرحسینی (۱۳۹۷). استقلال، اختیار تصمیم‌گیری مدیران و عملکرد مالی، فصلنامه راهبرد مدیریت مالی، سال ششم، شماره بیست و سوم، زمستان ۱۳۹۷.

حسینی، سید صمد؛ صنوبر، مهدناصری؛ بهزادنیا، پویا و زهرا یونس پور (۱۳۹۸). تعهد استراتژیک مدیران میانی: بررسی تأثیر عدالت سازمانی، حمایت مدیریت ارشد از تغییر و مشارکت در تصمیم‌گیری، مدیریت سازمان‌های دولتی، ۸(۱)، ۱۱۳ - ۱۲۴.

Abernathy, J. L. Kubick, T.R. and Masli, A. (2018). Evidence on the Relation Between Managerial Ability and Financial Reporting Timeliness. *International Journal of Auditing*, Vol. 22. No. 2. Pp. 185-196

- Accounting information according to user's perspective in Jordan", *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, Vol. 4 No. 11, pp. 58-75.
- Accounting information quality", *International Journal of Scientific and Technology Research*, Vol. 5 No. 5, pp. 192-198.
- Adhikari, B. K. (2018). "Female executives and corporate cash holdings", *Applied Economics Letters*, 25(13), PP 958-963.
- Ajit, D., Donker, H., Patnaik, S. (2014). ERP system implementation announcements: Does the market cheer or jeer the adopters and vendors? *International Journal of Accounting & Information Management*, 22(4), 339-356.
- Beshi, T.D. and Kaur, R. (2020), "Public trust in local government: explaining the role of good governance practices", *Public Organization Review*, Vol. 20 No. 2, pp. 337-350.
- Bolivar, M.P.R., Perez, C.C. and Hernandez, A.M.L. (2006), "Cultural contexts and governmental digital reporting", *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 72 No. 2, pp. 269-290.
- Chan, H.S. and Chow, K.W. (2007), "Public management policy and practice in Western China: meta policy, tacit knowledge, and implications for management innovation transfer", *American Review of Public Administration*, Vol. 37 No. 4, pp. 479-497.
- Coronel, S.S. (2001), "Fighting for the right to know", in Coronel, S.S. (Ed.), *The Right to Know: Access- To-Information in Southeast Asia*, Raintree Publishing, Bangkok, pp. 1-20.
- Dau, T.K.T. and Phan, T.T.Q. (2015), *Factors Affecting the Quality of the Accounting Information of Public Organisations at Ho Chi Minh City*, University of Economic Ho Chi Minh City, Ho Chi Minh City, Vietnam.
- Fama, E.F. and Jensen, M.C. (1983), "Agency problems and residual claims", *Journal of Law and Economics*, Vol. 26 No. 2, pp. 327-347.
- Fitrios, R. (2016), "Factors that influence accounting information system implementation and
- Gaski, J.F. and Nevin, J.R. (1985), "The differential effects of exercised and unexercised power sources in a marketing channel", *Journal of Marketing Research*, Vol. 22 No. 2, pp. 130-142.
- Guillamon, M.D., Bastida, F. and Benito, B. (2011), "The determinants of local government's financial transparency", *Local Government Studies*, Vol. 37 No. 4, pp. 391-406.

- Hair, J.F., Jr, Anderson, R.E., Tatham, R.L. and Black, W.C. (2005), *Análise Multivariada de Dados*, Bookman, Porto Alegre.
- Hall, A.T., Frink, D.D., Ferris, G.R., Hochwarter, W.A., Kacmar, C.J. and Bowen, M.G. (2003), "Accountability in human resources management", in Schriesheim, C.A. and Neider, L. (Eds), *New Directions in Human Resource Management*, Information Age Publishing, Greenwich, CT, pp. 29-63.
- Han, Y. and Hong, S. (2019), "The impact of accountability on organizational performance in the US federal government: the moderating role of autonomy", *Review of Public Personnel Administration*, Vol. 39 No. 1, pp. 3-23.
- Hartley, M., Gopaul, B., Sagintayeva, A. and Apergenova, R. (2015), "Learning autonomy: higher education reform in Kazakhstan", *Higher Education*, Vol. 72 No. 3, pp. 277-289.
- International Federation of Accountants, IFAC (1998), *Guideline for Governmental Financial Reporting, Exposure Draft*, IFAC, New York.
- Ismail, N.A. (2009), "Factors influencing AIS effectiveness among manufacturing SMES: evidence from Malaysia", *The Electronic Journal on Information Systems in Developing Countries*, Vol. 38 No. 10, pp. 1-19.
- Kanakriyah, R. (2016), "The effect of using accounting information systems on the quality of
- Komala, A.R. (2012), "The influence of the accounting managers knowledge and the top managements support on the accounting information system and its impact on the quality of accounting information: a case of zakat institutions in Bandung", *Journal of Global Management*, Vol. 1, pp. 53-73.
- Laudon and Laudon (2005), *Sistem Informasi Manajemen*, Penerbit Andi, Yogyakarta.
- Lee, Y.W., Strong, D.M., Kahn, B.K. and Wang, R.Y. (2002), "AIMQ: a methodology for information quality assessment", *Information and Management*, Vol. 40 No. 2, pp. 133-146.
- Lourenço, R.P. (2015), "An analysis of open government portals: a perspective of transparency for accountability", *Government Information Quarterly*, Vol. 32 No. 3, pp. 323-332.
- management: Australian case studies", *Industrial Management and Data Systems*, Vol. 103, pp. 461-470.
- Mkonya, V.L., Jintian, Y., Nanthuru, S.B. and Jinyevu, S.A. (2018), "Analysis of top management support and individual factors influence on accounting information

- system and its impact on the accounting information quality for projects”, *International Journal of Management Science and Business Administration*, Vol. 4 No. 3, pp. 19-29.
- Muda, I., & Erlina, A. A. (2019). 'Influence of human resources to the effect of system quality and information quality on the user satisfaction of accrual-based accounting system'. *Contaduría y administración*, 64:2, 1-25.
- Nogueira, S.P.S. and Jorge, S.M.F. (2016), “Explanatory factors for the use of the financial report in decision-making: evidence from Local Government in Portugal”, *Revista de Contabilidad*, Vol. 19 No. 2, pp. 216-226.
- Nurgaliyeva, S., Zeynolla, S., Tulenova, U., Zulkarnayeva, Z., Yespolova, G. and Saule, Z. (2018), “Features of institutional autonomy of the Kazakhstan’s universities”, *Opci\_on: Revista de Ciencias Humanas y Sociales*, Vol. 85, pp. 302-336.
- Otley, D. (1980), “The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5 No. 4, pp. 413-428.
- Pasquali, L. (2003), *Psicometria: teoria Dos Testes na Psicologia e na Educação*, Vozes, Petr\_opolis.
- Podsakoff, P.M. and Organ, D.W. (1986), “Self-reports in organizational research: problems and prospects”, *Journal of Management*, Vol. 12 No. 4, pp. 531-544.
- Rocha Menocal, A. and Sharma, B. (2008), *Joint Evaluation of Citizen’s Voice and Accountability Report*, Department for International Development, London.
- Rodr\_iguez Bol\_ivar, M.P., Alcaide Mu~noz, L. and L\_opez Hern\_andez, A.M. (2013), “Determinants of financial transparency in government”, *International Public Management Journal*, Vol. 16 No. 4, pp. 557-602.
- Susanto, A. (2017), “The influence of accounting information system quality to accounting information quality and its implications to the good study program governance”, *Medwell Journals*, Vol. 27, pp. 5767-76.
- Taylor, J., Lips, M. and Organ, J. (2007), “Information-intensive government and the layering and sorting of citizenship”, *Public Money and Management*, Vol. 27 No. 2, pp. 161-164.
- To, H.T. (2017), “Research on factors affecting the accounting information system organization in Public Universities in Vietnam”, *Doctoral dissertation*, University of Economics Ho Chi Minh City, Ho Chi Minh City, Vietnam.
- Tu, C (2018), “Vietnam is in the top of the least public budget countries in the world”, *Radio the Voice of Vietnam*.

- Wahyudi, Ilham. (2018), "Accounting Information Quality and Market Reaction: A Survey of Banking Industries Listed in Indonesia Stock Exchange", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.9, No.5, PP. 2222-2847.
- Xu, H., Nord, J.H., Nord, G.D. and Lin, B. (2003), "Key issues accounting information quality
- Xu, Xixiong & Li, Wanli & Li, Yaoqin & Liu, Xing, (2019). "Female CFOs and corporate cash holdings: Precautionary motive or agency motive? ", *International Review of Economics & Finance*, Elsevier, vol. 63(C), PP 434-454.